

Audience publique du 4 avril 2011

Recours formé par
Madame ..., ... (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26994 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 10 juin 2010 par Madame ..., demeurant à ..., ayant élu domicile à ... par lequel elle a entendu introduire un recours contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 mars 2010 répertoriée sous le n° ... du rôle ayant rejeté comme non fondée la réclamation dirigée contre les décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2006 et 2007, émises le 16 novembre 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 septembre 2010 ;

Vu la constitution d'avocat de Maître Roy Nathan, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2011 par laquelle il s'est constitué pour Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Roy Nathan en sa plaidoirie.

A la suite du dépôt de ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007 en date du 2 octobre 2009, Madame ... fut informée, par deux lettres du bureau d'imposition Luxembourg ... du 16 novembre 2009 qui se fonda sur le paragraphe 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », pour décider que « *Le bureau d'imposition ne peut pas donner suite à votre demande vu que celle-ci a été introduite trop tard* ».

Par courrier du 28 janvier 2010, Madame ... introduisit une réclamation à l'encontre desdites lettres auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Par une décision répertoriée sous le n° ... du rôle du 24 mars 2010, le directeur refusa de faire droit à la réclamation aux termes de la motivation suivante :

« Vu la requête introduite le 5 février 2010 par la dame ..., demeurant à ..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre les décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2006 et 2007, toutes émises le 16 novembre 2009 et notifiées le même jour conformément au § 89 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé aux impositions au motif d'une remise tardive des déclarations ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que pour les années litigieuses la réclamante a demandé d'être imposée d'après les dispositions de l'article 157ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

Considérant que d'après la législation en vigueur pour les années litigieuses une telle demande entraîne une imposition par assiette du contribuable ; qu'une imposition par voie d'assiette d'après l'article 157ter L.I.R. ne peut être effectuée en défaveur du contribuable et que, par conséquent, une imposition selon l'article 157ter L.I.R. ne peut engendrer qu'une restitution d'impôts ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;

Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution et notamment celle d'être imposée selon l'article 157ter L.I.R. aurait dû être introduite jusqu'au 31 décembre 2007 en ce qui concerne l'année d'imposition 2006 et jusqu'au 31 décembre 2008 en ce qui concerne l'année d'imposition 2007 ;

Considérant que les déclarations d'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007 ont été déposées le 2 octobre 2009 ; que les demandes en restitution doivent dès lors être considérées comme tardives ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées.»

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 juin 2010, Madame ... a introduit un recours contentieux contre cette décision.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision déférée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que la demanderesse a entendu introduire le recours admis par la loi.

Etant donné qu'en vertu des dispositions combinées du paragraphe 228 AO, auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* ») et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un recours de pleine juridiction est prévu contre les décisions du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre la décision du bureau d'imposition refusant une restitution d'impôts, seul un recours en réformation a pu être introduit devant le tribunal administratif.

Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose qu'après avoir été informée par note de la Direction du Budget du Ministère des Affaires Etrangères du 10 septembre 2008 sur la possibilité réservée aux contribuables non-résidents luxembourgeois d'introduire une déclaration fiscale ou un décompte annuel pour pouvoir bénéficier du boni pour enfants et procéder à certaines déductions fiscales, elle aurait déposé sa déclaration d'impôts pour l'année 2008, ainsi que pour les années 2006 et 2007, mais ce serait vu opposer un refus pour cause de tardiveté en ce qui concerne ces dernières

déclarations. Elle fait valoir que la cause du dépôt tardif de sa déclaration d'impôt pour les années 2006 et 2007 résulterait d'une communication tardive, soit le 10 septembre 2008, de la note d'information par la Direction du Budget du Ministère des Affaires Etrangères sur la possibilité réservée aux contribuables non-résidents luxembourgeois d'introduire une déclaration fiscale ou un décompte annuel pour pouvoir bénéficier du boni pour enfants et procéder à certaines déductions fiscales.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a constaté qu'en l'espèce la demande en restitution, et notamment celle d'être imposée selon l'article 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR », doit, selon les termes du paragraphe 153 AO, être introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit à restitution de sorte que la demande en restitution relative à l'année d'imposition 2006 aurait dû être introduite jusqu'au 31 décembre 2007 et celle relative à l'année d'imposition 2007 aurait dû être introduite jusqu'au 31 décembre 2008. Les demandes pour les années 2006 et 2007 ayant été toutes les deux introduites en date du 2 octobre 2009, elles ont été refusées pour cause de tardiveté. Il fait également valoir que le délai prévu au paragraphe 153 AO précité constituerait un délai de prescription et que la demanderesse étant soumise aux règles générales applicables au dépôt d'une déclaration d'impôt conformément au paragraphe 167 AO, il lui incomberait de respecter les délais fixés audit paragraphe. Ainsi, elle aurait dû déposer sa déclaration d'impôt pour la date du 31 mars suivant l'année d'imposition concernée. En tout état de cause, si la faute d'un tiers s'avérait être à l'origine de la situation du contribuable, elle serait, le cas échéant, susceptible d'entraîner la mise en œuvre de la responsabilité civile de celui-ci mais ne saurait en aucun cas influencer sur la loi fiscale au motif qu'il n'appartiendrait pas au Trésor, en cas de préjudice subi sur le plan fiscal par la suite de faute de tiers, de dégager les intervenants de leur responsabilité à charge du budget public.

Il est constant en l'espèce que le 2 octobre 2009, la demanderesse a déposé auprès du bureau d'imposition Luxembourg ... les déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007.

L'article 157ter L.I.R. introduit un régime fiscal visant à assimiler, sur demande, les contribuables non résidents aux contribuables résidents, s'ils sont imposables au Grand-Duché de Luxembourg d'au moins 90 pour cent de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers selon les conditions décrites à cet article. Le paragraphe (3) dudit article 157ter dispose qu'une demande introduite sur pied de l'alinéa 1^{er} de cet article entraîne une imposition par voie d'assiette.

Selon les affirmations du délégué du gouvernement, non contestées par la demanderesse, le régime d'imposition ainsi prévu par l'article 157ter L.I.R. n'étant applicable que sur demande des contribuables non résidents, il ne peut jouer qu'en leur faveur de sorte qu'une imposition selon l'article 157ter précité ne peut entraîner qu'une restitution d'impôts, le directeur ayant partant retenu que le dépôt par la demanderesse de ses déclarations d'impôts pour les années 2006 à 2007 valait demande en restitution d'impôts, telle que visée à l'article 157ter L.I.R..

Aux termes du paragraphe 153 AO, la demande en restitution telle que prévue par l'article 157ter L.I.R., doit être introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit à restitution.

En l'espèce, les faits qui donnent, le cas échéant, lieu au droit à restitution du trop payé d'impôts sont survenus respectivement en 2006 et 2007. Il s'ensuit que, conformément au paragraphe 153 AO, précité, le délai pour introduire la demande en restitution d'impôts a expiré le 31 décembre 2007 pour l'année d'imposition 2006 et le 31 décembre 2008 pour l'année d'imposition 2007.

Il ressort des éléments non contestés du dossier fiscal que les déclarations d'impôt valant demande de restitution d'impôts pour les années 2006 et 2007 ont été déposées auprès du bureau d'imposition Luxembourg ..., le 2 octobre 2009, partant en dehors du délai susvisé pour formuler la demande en restitution d'impôts.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a considéré que les demandes en restitution d'impôts ont été introduites tardivement.

Cette conclusion n'est pas éternée par l'argumentation de la demanderesse, selon laquelle sa situation serait imputable à la Direction du Budget du Ministère des Affaires Etrangères qui l'aurait, de manière fautive, informée tardivement de la possibilité lui réservée en sa qualité de contribuable non-résident luxembourgeois d'introduire une déclaration fiscale ou un décompte annuel pour pouvoir bénéficier du boni pour enfants et procéder à certaines déductions fiscales. En effet, la responsabilité d'un tiers, même si elle venait à s'avérer fondée, est sans incidence quant à l'application de la loi fiscale à l'égard de la demanderesse, tout au plus lui permettrait-elle de saisir les tribunaux judiciaires de cette question ayant pour objet un droit civil, et étant dès lors, du seul ressort desdites juridictions, conformément à l'article 84 de la Constitution.

Au vu des développements qui précèdent, le recours est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 4 avril 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 6 avril 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif